

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



В.Б. ГУРКО

КЛАССИФИКАЦИОННАЯ МОДЕЛЬ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Экономическая ситуация в Республике Беларусь на рынке интеллектуальной собственности подталкивает к теоретическому осмыслению, обобщению и систематизации данных о функционировании объектов нематериальных активов в экономическом обороте на корпоративном, отраслевом и межотраслевом уровнях, к определению их места и роли в общественном производстве, выработке методик, позволяющих дать рыночную оценку объектам нематериальных активов как факторам производства.

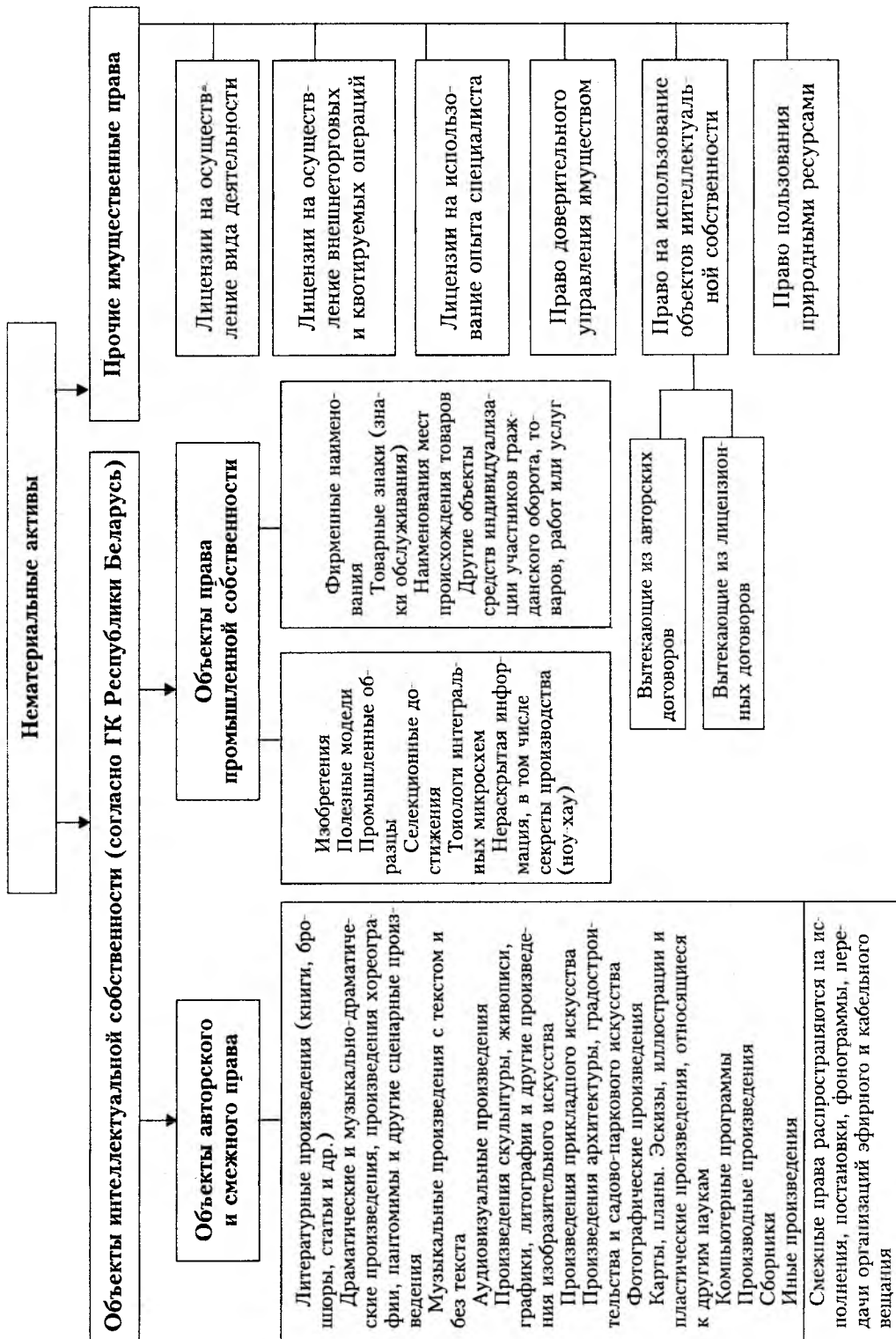
Для успешного введения нематериальных активов в экономический оборот предприятия любой участник этого действия обязан в первую очередь разбираться в классификации и сущностных характеристиках каждого объекта нематериальных активов, их особых свойствах, а также в сопутствующих им патентно-правовых документах. Тактика игнорирования подобных действий неизбежно обернется для предприятий в будущем полной потерей конкурентоспособности их продукции на внешних и внутренних рынках.

Поэтому необходима разработка *классификации объектов нематериальных активов*, на базе которой должна формироваться предварительная оценка их рыночной стоимости, это нужно для целей рационального построения бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов.

Отдельные вопросы классификации нематериальных активов освещены и в работах отечественных ученых-экономистов Г.И. Олехнович, Е.А. Боровской, Н.В. Чистого [1, 13–14], В.Г. Веренич [2, 26]. Однако предложенные классификационные модели в значительной степени потеряли актуальность, так как с момента их опубликования произошли существенные изменения в принципах формирования и составе нематериальных активов.

Основным классификационным критерием в отечественной литературе, в отличие от зарубежной, является не степень полезности нематериальных активов, а их юридическая основа. Объекты имущественных прав, согласно гражданскому законодательству Республики Беларусь, подлежащие учету в составе нематериальных активов, приведены на рисунке.

Данная классификация по видовому признаку является основой для построения аналитического учета нематериальных активов. Однако в целях разработки более качественного механизма управления нематериальными активами нами систематизированы и обобщены основные элементы единой классификационной модели нематериальных активов (табл. 1).



Классификация нематериальных активов по видовому признаку и природе возникновения согласно нормативно-правовой базе Республики Беларусь

Таблица 1. Классификационная модель нематериальных активов

Классификационный признак	Классификационный элемент	Содержание классификационного элемента
1	2	3
Степень участия в хозяйственной деятельности предприятия	Функционирующие	Объекты нематериальных активов, приносящих предприятию доход в настоящий период
	Нефункционирующие	Объекты нематериальных активов, которые не применяются по каким-либо причинам, но могут использоваться в будущем
Степень актуальности	Морально устаревшие	При усовершенствовании технологий, неиспользуемости в предпринимательской и иной деятельности свыше 6 месяцев, при несоответствии прямому назначению и других причинах нецелесообразности объектов нематериальных активов и нерациональности их восстановления
	Актualityные на данный момент времени	При отсутствии причин, указанных выше
Долговременность или срок полезного использования	Текущие	Объекты нематериальных активов, которые используются в деятельности предприятия не более года, так как быстро теряют потребительскую стоимость и подлежат включению в текущие затраты предприятия
	Долгосрочные	Объекты нематериальных активов, которые используются в деятельности предприятия более года. Их стоимость переносится на стоимость производимого с их помощью продукта по частям (амортизируется)
Степень отчуждения	Отчуждаемые	Обладающие способностью полностью передаваться при их реализации, частичной передаче прав пользования сторонней организации и т.д.
	Неотчуждаемые	В силу законодательных ограничений не обладающие способностью передаваться полностью или частично сторонней организации: лицензии на осуществление вида деятельности, право пользования природными ресурсами и др.
Степень ликвидности	Высоколиквидные	Права на товарный знак, программы для ЭВМ и базы данных и другие нематериальные активы, на которые существует высокий спрос и обладающие способностью к быстрой реализации
	С ограниченной ликвидностью	Нематериальные активы, способные к отчуждению, но в силу определенных условий (закрытого характера, конфиденциальной информации) сделки с ними совершаются крайне редко: права на секреты производства (ноу-хау)
	Неликвидные	Нематериальные активы, которые в силу законодательных обстоятельств не могут быть отчуждены от организации правообладателя: права пользования природными ресурсами и др.
Среда образования	Внутренние	Нематериальные активы, аккумулированные во внутренней среде организации: права на технологии, ноу-хау
	Внешние	Нематериальные активы, аккумулированные во внешней среде организации: права на товарный знак, знак обслуживания и т.д.
Степень вложения индивидуального труда работниками данной организации	Собственные	Объекты нематериальных активов, которые разработаны лично работниками или учредителями предприятия
	Паевые	Объекты нематериальных активов, разработанные совместно с другими физическими или юридическими лицами на долевых условиях
	Приобретенные со стороны	Объекты нематериальных активов, полученные от других физических или юридических лиц, за плату или безвозмездно
Направление движения	Поступающие в организацию	Вклад в уставный фонд Получение от других физических и юридических лиц на безвозмездной основе

1	2	3
	Выбывающие из организации	Приобретение за плату у физических и юридических лиц; Создание на самом предприятии Продажа или переуступка Передача во временное пользование Передача в счет вклада в уставный фонд Списание по причине нецелесообразности использования
Степень влияния на финансовые результаты	Прямо	Объекты, которые предприятие собирается использовать в коммерческих целях напрямую, т.е. получать прибыль от его продаж
	Опосредованно	Объекты, которые предприятие собирается применять как инструмент для получения дохода через процесс осуществления основной деятельности. Это значит, что предприятие с помощью этого инструмента может оказывать услуги, производить работы, которые пользуются на рынке спросом, и уже непосредственно от них получать прибыль
Степень определенности срока полезного использования	Определен	Согласно авторским, лицензионным договорам, выданным патентам, свидетельствам и т.п.
	Не определен	Если договорами и охраняемыми документами специально не предусмотрен срок полезного использования, то организация вправе установить его самостоятельно при соблюдении норм действующего законодательства
Степень правовой защищенности	Защищаемые охраняемыми документами	Объекты (изобретения, товарные знаки и т.д.), подлежащие регистрации в Белорусском государственном патентном ведомстве, подтвержденные патентами, свидетельствами и др. документами
	Не защищаемые охраняемыми документами	Объекты, права на которые возникают в силу их создания и для их защиты никаких регистрационных документов не требуется (авторское право на произведения науки, литературы и искусства)

Для более эффективного введения объектов нематериальных активов в экономический оборот приведем их существенные характеристики и сопутствующие им нормативно-правовые документы (табл. 2).

Таблица 2. Существенные характеристики объектов нематериальных активов и их законодательное регулирование

Наименование объектов, права на которые включаются в состав НМА	Общая характеристика	Основание для возникновения прав	Тип охранного документа и период его действия	Законодательное регулирование
1	2	3	4	5
<i>Объекты права промышленной собственности</i>				
Товарный знак (знак обслуживания)	Обозначение, способствующее отличию товаров или услуг одних юридических или физических лиц от однородных товаров или услуг других юридических или физических лиц (ст. 1)	Регистрация в Государственном патентном комитете (ст. 2)	Свидетельство (ст. 2), действует 10 лет и может быть продлено каждый раз на 10 лет (ст. 13)	Закон Республики Беларусь от 27 окт. 2000 г. № 447-З "О товарных знаках (знаках обслуживания)" [3]

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5
Изобретение	Техническое решение, являющееся новым, имеющее изобретательский уровень и промышленно применимое (ст. 2)	Регистрация в государственном учреждении "Национальный центр интеллектуальной собственности" Комитета по науке и технологиям при Совете Министров Республики Беларусь (ст. 1)	Патент (ст. 1), действует 20 лет и может быть продлен еще на 5 лет	Закон РБ от 16 дек. 2002 г. № 160-З "О патентах на изобретения, полезные модели, промышленные образцы" [4]
Полезная модель	Признается техническое решение, относящееся к устройствам и являющееся новым и промышленно применимым (ст. 3)	Регистрация в республиканском органе государственного управления в области патенто-ведения (ст. 4)	Патент (ст. 1), действует 5 лет и может быть продлен еще на 3 года	Закон Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г. № 214-З "О правовой охране топологий интегральных микросхем" [5]
Промышленный образец	Признается художественное или художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид и являющееся новым и оригинальным (ст. 4)	Регистрация в государственном Реестре охраняемых селекционных достижений (ст. 1006)	Патент (ст. 1), действует 10 лет и может быть продлен еще на 5 лет	Закон Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г. № 214-З "О правовой охране топологий интегральных микросхем" [5]
Топология интегральных микросхем	Зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними (ст. 1)	Регистрация в государственном Реестре охраняемых селекционных достижений (ст. 1006)	Сидетельство (ст. 4), действует 10 лет (ст. 9)	Закон Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г. № 214-З "О правовой охране топологий интегральных микросхем" [5]
Селекционные достижения	<i>Новые породы животных</i> — целостная многочисленная группа животных общего происхождения, созданная человеком и имеющая генеалогическую структуру и свойства, позволяющие отличить ее от иных пород животных этого же вида, и количественно достаточная для размножения в качестве одной породы (ст. 1003) <i>Новые сорта растений</i> — группа растений, которая независимо от патентоспособности определяется признаками, характеризующими данный генотип или комбинацию генотипов, и отличается от других групп растений того же ботанического таксона хотя бы одним признаком (ст. 1)	Регистрация в государственном Реестре охраняемых селекционных достижений (ст. 1006)	Патент, действует 20 лет (ст. 1006)	Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г. N 218-3 [6]
Нераскрытая информация, в том числе секреты производства (ноу-хау)	Техническая, организационная или коммерческая информация, в том числе секреты производства (ноу-хау), неизвестная третьим лицам (нераскрытая информация) (ст. 1010)	Регистрация в Реестре охраняемых сортов (ст. 3)	Патент, действует 25 лет (ст. 3)	Закон Республики Беларусь от 13 апр. 1995 г. № 3725— XII "О патентах на сорта растений" [7]
Фирменное наименование	—	Возникает независимо от выполнения в отношении этой информации каких-либо формальностей (ее регистрации, получения свидетельств и т.п.) (ст. 1010)	До тех пор, пока информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам (ст. 140)	Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г., № 218-3 [6]
		Подлежит регистрации путем включения в Единый государственный регистр юридических лиц устава (ст. 1013)	Определяется при утверждении устава (ст. 1013), действие права на фирменное наименование прекращается с ликвидацией юридического лица или с изменением его фирменного наименования (ст. 1015)	Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г., № 218-3 [6]

1	2	3	4	5
Наименование мест происхождения товаров	Название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для этого географического объекта природными условиями или иными факторами либо сочетанием природных условий и этих факторов (ст. 1)	Регистрация патентным органом (ст. 1024)	Свидетельство о праве пользования наименованием места происхождения товара (ст. 7), действует 10 лет при возможности продления его неограниченное число раз на 10 лет (ст. 8)	Закон Республики Беларусь от 17 июня 2002 г., № 127-З “О географических указаниях” [8]
<i>Объекты авторского права и смежных прав</i>				
Объекты авторского права	<i>Компьютерная программа</i> — упорядоченная совокупность команд и данных для получения определенного результата с помощью компьютера, записанная на материальном носителе, а также сопутствующая электронная документация <i>База данных</i> — компиляция материалов, данных, информации, по подбору и расположению материалов, представляющая результат творческого труда <i>Произведение декоративно-прикладного искусства</i> — произведение искусства, перенесенное на предметы практического пользования <i>Аудиовизуальное произведение</i> — состоящее из серии связанных между собой изображений (с сопровождением или без сопровождения их звуком), создающих впечатление движения, и предназначенное для зрительного и слухового восприятия <i>Картографические произведения</i> — специальные тематические проблемно ориентированные карты и атласы <i>Фонограмма</i> — любая исключительно звуковая запись исполнений либо отображений звуков; фонограммой не является запись звуков, включенная в аудиовизуальное произведение; <i>Передача организации эфирного или кабельного вещания</i> — передача, созданная организацией эфирного или кабельного вещания, а также по ее заказу и за счет ее средств — другой организацией	Возникает в силу факта их создания. Для возникновения и осуществления авторского права не требуется соблюдения каких-либо формальностей (ст. 9)	Право авторства, право на имя и право на защиту репутации автора охраняются бессрочно; имущественные права действуют в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти (ст. 22)	Закон Республики Беларусь № 194-З “Об авторском праве и смежных правах” [9]
Объекты смежного права	<i>Фонограмма</i> — любая исключительно звуковая запись исполнений либо отображений звуков; фонограммой не является запись звуков, включенная в аудиовизуальное произведение; <i>Передача организации эфирного или кабельного вещания</i> — передача, созданная организацией эфирного или кабельного вещания, а также по ее заказу и за счет ее средств — другой организацией	Для возникновения и осуществления права не требуется соблюдения каких-либо формальностей	Личные неимущественные права охраняются бессрочно, имущественные права действуют в течение 50 лет (ст. 38)	Закон Республики Беларусь № 194-З “Об авторском праве и смежных правах” [9]
<i>Право пользования природными ресурсами</i>				
Водные объекты	Все воды, находящиеся на территории Республики Беларусь, составляют государственный водный фонд Республики Беларусь. К водному фонду относятся: поверхностные (водные объекты): реки, ручьи, родники, озера, пруды, водохранилища, каналы и т.п.; подземные воды (ст. 3)	Разрешения на специальное водопользование, Решения местных Советов депутатов, исполнительных и распорядительных органов (ст. 22)	Право водопользования может быть краткосрочным — до 5 лет и долгосрочным — от 5 до 25 лет. Срок может быть продлен соответственно на 5 и 25 лет (ст. 29)	Водный кодекс Республики Беларусь от 15 июля 1998 г. № 191-З [10]

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5
Земельные участки	Часть поверхности земли, имеющие установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации (ст. 17)	Право постоянного пользования удостоверяется государственным актом. Право временного пользования — удостоверением на 10 лет соответствующей землей (ст. 31)	Временное пользование может быть краткосрочным — до трех лет и долгосрочным (3—10 лет). Сроки могут быть продлены на 3 и 10 лет соответственно (ст. 9)	Кодекс Республики Беларусь о земле, 4 янв. 1999 г., № 226-З [11]
Недра	Часть земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии — ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающейся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения (ст. 1)	Выдача лицензии на пользование недрами республиканским органом государственного управления по природным ресурсам и охране окружающей среды и республиканским органом государственного управления по надзору за безопасным ведением работ в промышленности и атомной энергетике (ст. 14)	Лицензия предоставляется на срок: для геологического изучения недр, строительства и (или) эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых (до 5 лет); для добычи полезных ископаемых — до 20 лет; при совмещении указанных видов пользования — до 25 лет. (ст. 13)	Кодекс Республики Беларусь “О недрах” от 15 дек. 1997 г., № 3-З [12]
Лес	Совокупность естественной и искусственно созданной древесно-кустарниковой растительности, напочвенного покрова, животных и микроорганизмов, образующая лесной биоценоз и используемая в хозяйственных, рекреационных, оздоровительных, санитарно-гигиенических, научно-исследовательских и других целях (ст. 1)	Выдача лицензии Министерством лесного хозяйства Республики Беларусь и Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь	Временное пользование участками государственного лесного фонда, предоставленными для осуществления лесопользования, может быть краткосрочным — до 1 года и долгосрочным — до 15 лет (ст. 37)	Лесной кодекс Республики Беларусь от 14 июля 2000 г., № 420-З [13]
<i>Прочие имущественные права</i>				
Лицензии	Специальное разрешение на осуществление вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом соискателю лицензии или лицензиату (ст. 2)	Выдача лицензии	Лицензия выдается на срок не менее 5 и не более 10 лет (ст. 22), который может быть продлен по заявлению лицензиата (ст. 23)	Декрет Президента Республики Беларусь от 14.07.2003 г. № 17 “О лицензировании отдельных видов деятельности” [14]
Право доверительного управления имуществом	По договору доверительного управления имуществом одна сторона (веритель) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а доверительный управляющий обязуется за вознаграждение управлять этим имуществом в интересах верителя или указанного им лица (выгодоприобретателя) (ст. 895)	Заключение договора (ст. 899)	Договор доверительного управления заключается на срок, не превышающий пяти лет (ст. 899)	Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г., № 218-З [6]

Условия признания НИОКР объектами нематериальных активов в Республике Беларусь, Российской Федерации и согласно международным подходам приведены в табл. 3.

Таблица 3. Сравнительная таблица условий признания результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ в качестве объектов нематериальных активов в Республике Беларусь, Российской Федерации и согласно международным стандартам

Республика Беларусь	Российская Федерация	Международные подходы
<p>Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов от 31.03.2003 г., № 48 [15]</p>	<p>Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов от 16.10.2000 г., № 91н [16]</p>	<p>ГААП (FASB 142) [17, 13--18]</p> <p>МСФО 38 [18, 954]</p>
<p>Результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ приходяются по окончании как объекты нематериальных активов при выполнении следующих условий: подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта; определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности организации и/или передачи объекта по лицензионным или авторским договорам;</p> <p>подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта</p>	<p>Настоящее Положение не применяется в отношении: а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ; б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ</p>	<p>Для того чтобы оценить, соответствует ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, компания классифицирует создание актива на: а) фазу исследования (это оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний); б) фазу разработок (это применение результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования).</p> <p><i>Стадия исследований.</i> Никакой материальный актив, возникающий из исследований (или из фазы исследований внутреннего проекта) не должен признаваться. Затраты на исследования (или на фазу исследований внутреннего проекта) должны признаваться расходом, когда они понесены.</p> <p>Примером деятельности по исследованиям являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) деятельность, направленная на получение новых знаний; б) поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследований; в) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг; г) формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг. <p><i>Стадия разработок.</i> Нематериальный актив, возникающий из разработок (или из фазы разработок внутреннего проекта) должен признаваться тогда, и только тогда, когда компания может продемонстрировать все из следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) техническую осуществимость завершения нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи; б) намерение завершить нематериальный актив и использовать или продать его; в) способность использовать или продать нематериальный актив; г) то, как нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Среди прочего компания должна продемонстрировать наличие рынка для результатов нематериального актива или самого нематериального актива, или если предполагается его внутреннее использование, полезность нематериального актива; д) доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива; и е) способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Таким образом, предложенная классификационная модель и выявление существенных характеристик позволит решить основные задачи при разработке стратегии управления нематериальными активами организации, а именно: выявить объекты нематериальных активов, которыми располагает организация, определить их потенциальную ценность, формы и методы защиты, получить и поддерживать в силе правовую охрану на территории коммерческих интересов, определить избыточные активы и организовать их реализацию путем продажи или предоставления лицензий на использование части прав.

Литература

1. Нематериальные активы и механизм их использования в экономическом обороте предприятий / Г.И. Олехнович, Е.В. Боровская, Н.В. Чистый. Мн., 1997.
2. *Веренич В.Г.* Принципы классификации и учета нематериальных активов // Бухгалт. учет и анализ. 1999. № 4.
3. О товарных знаках (знаках обслуживания): Закон Респ. Беларусь, 27 окт. 2000 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2000. № 106. 2/222.
4. О патентах на изобретения, полезные модели, промышленные образцы: Закон Респ. Беларусь, 16 дек. 2002 г. // Нар. газ. 2003. 21 янв.
5. О правовой охране топологий интегральных микросхем: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г. // Нар. газ. 1999. 6 апр.
6. Гражданский кодекс Республики Беларусь, 1998 г., 7 дек. // Ведомости Нац. собрания Респ. Беларусь. 1999. 5 марта. № 7–9. Ст. 101.
7. О патентах на сорта растений: Закон Респ. Беларусь, 13 апр. 1995 г. // Ведомости Верховн. Совета Респ. Беларусь. 1995. № 19. Ст. 235.
8. О географических указаниях: Закон Респ. Беларусь, 17 июня 2002 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2002. № 84. 2/876.
9. Об авторском праве и смежных правах: Закон Респ. Беларусь, 11 авг. 1998 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь, 1998. № 31–32. Ст. 472.
10. Водный кодекс Республики Беларусь, 15 июля 1998 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1998. № 33. Ст. 473.
11. Кодекс Респ. Беларусь о земле, 4 янв. 1999 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1999. № 15. Ст. 316.
12. Кодекс Республики Беларусь о недрах, 15 дек. 1997 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1998. № 8–9. Ст. 103.
13. Лесной кодекс Респ. Беларусь, 14 июля 2000 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 2000. № 23. Ст. 319.
14. О лицензировании отдельных видов деятельности: Декрет Президента Респ. Беларусь, 14 июля 2003 г. // Сов. Белорус., 2003. 16 июля.
15. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 марта 2003 г., № 48 // Рэсп. 2003. 24 апр.
16. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Постановление М-ва финансов Рос. Федерации, 16 окт. 2000 г. № 91н // Все о налогах. 2001. № 3.
17. *Лесневская И.А.* Методика учета нематериальных активов в международной практике // Консультант бухгалтера. 2001. № 6.
18. Международные стандарты финансовой отчетности 1999. М., 1999.

О.Н. АРИКО

РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

В зернопродуктовом подкомплексе национальной экономики одно из важнейших мест отводится производству зерна ячменя. По данным Министерства статистики и

Олеся Николаевна АРИКО, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета.